

хунковою вартістю. Калькуляція собівартості напівфабрикатів власного виробництва зазвичай не складається. На підприємствах досліджуваної галузі застосовується безнапівфабрикатний варіант попередільного методу обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

*Висновки.* В цілому, проведення дослідження дозволяє зробити певні висновки, а саме, вищезазначені особливості молокопереробних підприємств впливають на побудову облікової системи на підприємствах, що потребує удосконалення. Організація та технологія виробництва має низку суттєвих особливостей, що знаходить відображення в обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Певний вплив на облік витрат виробництва молочної продукції оказує систематичне оновлення асортименту продукції, що потребує удосконалення виробництва, оновлення спецоснащення, впровадження нових видів обладнання та машин, і насамперед, удосконалення методології обліку витрат на виробництво.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Зененко Н. В. Себестоимость молочной продукции и пути ее снижения. М.: Пищевая промышленность, 1966. — 62 с.
2. Моисеева Т. М., Стеллитов Б. Н. Пути повышения эффективности использования основных фондов. Молочная промышленность, 1975, № 10.— С. 32—35.

**О. В. Зінченко**, здобувач,  
Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана

## ІНФОРМАЦІЙНА РОЛЬ ОБЛІКУ ВИТРАТ В ЦІНОУТВОРЕННІ БОРОШНОМЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Функціонування ринкового механізму змушує підприємства зернопереробної галузі суттєво змінити підходи до побудови системи управління витратами та собівартістю, оскільки тільки за умов наявності достовірної та оперативної інформації щодо виробничо-господарських процесів підприємство може визначити конкурентоспроможну ціну, оцінити ступінь фінансового ризику і обґрунтувати рішення власної виробничої і комерційної політики. Ціноутворення за своєю суттю базується на інформації про понесені підприємством витрати на виробництво продукції, які повинні бути компенсовані в процесі реалізації, та на інформації про розмір прибутку, частина якого буде спожита (використана) власниками, а частина — реінвестована у виробництво з метою забезпечення розширеного відтворення. У зв'язку з цим постає питання про необхідність формування са-

мостійної, індивідуальної для кожного підприємства інформаційної системи про витрати виробництва. Традиційно ці завдання вирішуються за допомогою створення і вдосконалення системи управлінського обліку.

Проблема інформаційної ролі обліку витрат в управлінні підприємством досліджується в працях вітчизняних та іноземних вчених-економістів таких, як І. О. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, К. Друрі, С. А. Котляров, Л. В. Нападівська, П. П. Новиченко, В. В. Сопко, Н. Г. Чумаченко та ін. Проте додаткового вивчення потребує питання систематизації облікових даних про витрати підприємства в повноцінну інформаційну базу для раціонального ціноутворення. Тому метою дослідження даної статті ми визначаємо вивчення особливостей формування та використання облікових даних про витрати підприємства в розрахунках реалізаційної ціни продукції борошномельного виробництва.

Методи ціноутворення визначаються кожним підприємством самостійно, виходячи з організаційно-технологічних особливостей виробничого процесу, мети, яку підприємство переслідує на ринку та умов, за об'єктивно склалися в країні. Ціна — це не лише грошовий вираз вартості, що одержується підприємством за одиницю товару, але й показник споживчих властивостей (корисності) товару, сили конкуренції, державного контролю, економічної поведінки ринкових суб'єктів та інші суб'єктивних факторів. Ціна на будь-який товар складається з окремих елементів. Основними з них є собівартість та прибуток.

$$Ц = СВ_{\pi} + П,$$

де Ц — ціна одиниці продукції;

$СВ_{\pi}$  — повна собівартість одиниці продукції;

П — прибуток на одиницю продукції.

Виходячи з принципу історичності собівартості, собівартість виготовлених на підприємстві активів складається з усіх витрат виробництва, виражених в грошовій формі. До виробничої собівартості згідно П(С)БО 16 «Витрати» включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. Тобто при розрахунку собівартості виготовлених на підприємстві засобів до уваги беруться лише витрати, пов'язані з процесом виробництва. Решта витрат розглядаються як витрати діяльності.

$$СВ_{\text{в}} = МВ + ОП + ЗВВ,$$

де  $СВ_{\text{в}}$  — виробнича собівартість продукції;

МВ — прямі матеріальні витрати;

ОП — прямі витрати на оплату праці;

ЗВВ — розподілені загальновиробничі витрати.

Для обліку прямих витрат виробництва призначений рахунок 23 «Виробництво», по дебету якого накопичуються витрати, що в кінцевому результаті формують виробничу собівартість продукції. На рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» обліковуються витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням процесу виробництва. Всі загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. В процесі калькулювання собівартості продукції змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Розподіл загальновиробничих витрат на борошномельних підприємствах здійснюється прямо на помел пропорційно сумі прямих витрат без вартості сировини і матеріалів з вирахуванням зворотних відходів та інших виробничих витрат. У системі бухгалтерських рахунків при цьому здійснюється запис дебет рахунку 23 «Виробництво» та кредит рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Постійні виробничі накладні витрати підлягають розподілу на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності. Якщо випуск продукції у звітному періоді нижчий за нормальну потужність, то загальновиробничі витрати поділяються на розподілені, які списуються з кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в дебет рахунку 23 «Виробництво», та нерозподілені загальновиробничі витрати, які включаються до собівартості реалізованої продукції в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Якщо випуск продукції в звітному періоді вищий за нормальну потужність підприємства, всі загальні витрати вважаються розподіленими і списуються на виробничу собівартість (дебет рахунку 23 «Виробництво» та кредит рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»).

Таким чином на відміну від виробничої, собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

$$CB_p = CB_{вр} + ЗВВ_{п} + НВ,$$

де  $CB_{вр}$  — виробнича собівартість реалізованої продукції;

$ЗВВ_{п}$  — нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;

$НВ$  — наднормативні виробничі витрати.

Управління витрати передбачає управління процесами та факторами, що впливають на формування витрат, їх рівень та склад. Витрати підприємства — це керований об'єкт, оскільки їх рівень та склад планується (розробка і корегування планів, визначення та уточнення нормативів, підготовка управлінських рішень), обліковується (збір, попередня обробка, передача необхідних даних), аналізується (визначення відхилень, виявлення їх причин та наслідків, пошук резервів) та регулюється (розробка заходів, реалізація прийнятого рішення). Одним з головних завдань апарату управління сьогодні є створення такої системи управління витратами виробництва, яка б

давала можливість керувати витратами на всіх етапах виробничого циклу, відповідала б критеріям єдності підходів на різних рівнях управлінської діяльності, дозволяла б встановлювати залежність параметрів зниження витрат виробництва і зростання якості продукції та її обсягів.

Витрати звичайної діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати) не включаються до складу виробничої собівартості та собівартості реалізації, а списуються на фінансові результати підприємства в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» з кредиту рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Саме тут і виникає певне протиріччя фінансового та управлінського обліку витрат. Для розрахунку реалізаційної ціни підприємству потрібна інформація про повну собівартість однієї одиниці продукції, що є базовим показником ціноутворення. В бухгалтерському обліку, що в Україні був реформований і наближений до міжнародних стандартів, визначення показника повної собівартості не передбачено. Тому об'єктивно підприємство повинно здійснювати подвійний облік витрат: перший — для формування фінансової звітності, а другий — для внутрішніх потреб підприємства і прийняття управлінських рішень, зокрема для визначення оптової ціни окремих видів продукції. На нашу думку, це значно ускладнює обліковий процес та негативно впливає на оперативність формування інформації про реальний рівень витрат підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг).

При розрахунку ціни одиниці продукції виникає потреба розподілу витрат діяльності між окремими видами продукції, які виготовляються за один технологічний цикл (борошно різних сортів). У цьому питанні підприємство має господарську самостійність щодо вибору бази та методики розподілу витрат. Як правило, механізм розподілу витрат діяльності подібний механізму розподілу загальновиробничих витрат. У спрощеному вигляді процедуру розподілу непрямих витрат можна описати трьома етапами: вибір бази розподілу; вирахування ставки розподілу як відношення «величина витрат / база розподілу»; розподіл витрат за видами продукції.

Показник, який обирається як база розподілу, спочатку повинен бути ідентифікований з окремими видами продукції. При цьому величина бази розподілу повинна знаходитись у пропорційній залежності від величини непрямих витрат для того, щоб розподіл якомога ефективніше відображав реальний «внесок» кожного виду продукції в утворенні сукупної величини витрат. Базою розподілу витрат на збут, наприклад, може виступати показник фізичного обсягу продаж (тонни відвантаження кожного виду борошна) або показник вартісного обсягу продаж (виручка від реалізації). Решта витрат може бути розподілена підприємством пропорційно іншій базі розподілу. Визначення вартості одиниці продукції шляхом повного розподілу витрат дозволяє визначити мінімальний рівень ціни, яка б дозволила б підприємству мати беззбитковість (нульову рентабельність).

Наступним етапом є визначення нормативного розміру прибутку (рентабельності), що буде закладений в ціну реалізації. На підприємстві повинен бути створений ефективний механізм управління витратами та результатами, а точніше їх співвідношенням. Дохід, що формується в системі бухгалтерського обліку по кредиту рахунку 79 «Фінансові результати» в першу чергу призначається для компенсації витрат діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної тощо), сплати податків та інших обов'язкових платежів, які відображаються по дебету рахунку 79. Різниця між кредитовим та дебетовим оборотами рахунку 79 «Фінансові результати» дозволяє визначити суму прибутку (збитку) підприємства в звітному періоді. Проте в процесі ціноутворення прибуток має інше економічне призначення. Він визначає суму доходу, який підприємство планує одержати в результаті реалізації після сплати податків. Тобто його розмір планується без врахування суми витрат діяльності, оскільки вони включаються до показника повної собівартості. Так, наприклад, у зв'язку з зерновою кризою 2003 р. та враховуючи той факт, що значна частина борошномельних підприємств має державну форму власності (підприємства ДАК «Хліб України»), між урядом та борошномельними підприємствами була досягнута домовленість про закладення в реалізаційну ціну хлібопродуктів 5 %-ї рентабельності.

Крім того слід враховувати, що борошномельне виробництво є комплексним, оскільки в процесі виробничого циклу при переробці однорідної сировини (зерна) утворюється декілька видів кінцевих продуктів (борошно, висівки, зародок), один з яких є основним (борошно, зародок), а решта — супутніми, побічними (висівки, зерновідходи). Виходячи зі своїх можливостей та впливу зовнішніх факторів, керівництво самостійно поділяє другорядну продукцію на три види залежно від частки продукту у виручці від реалізації всіх кінцевих продуктів: супутня з часткою більше 20 % загальної виручки; побічна з часткою менше 20 %; відходи, від яких з причини малоцінності, незначної кількості, відсутності необхідного обладнання тощо краще позбавитися, ніж переробляти. На сьогодні побічна продукція може бути оцінена: 1) за ціною її можливого використання (різниця між плановою собівартістю та сумою додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою до використання); 2) за ціною її можливої реалізації (відпускна ціна з вирахуванням витрат на збут, маси валового прибутку та витратами на переробку); 3) за плановою виробничою собівартістю аналогічного основного продукту в інших переділах. Це означає, що процес ціноутворення фактично відбувається в два етапи: розрахунок ціни основної продукції та розрахунок ціни побічної продукції.

Таким чином, облік витрат відображає оцінку стану витрат і фінансових результатів. Для збереження і покращення загальної прибутковості слід знати розміри специфічних витрат і доходів підприємства на будь-який момент по окремих видах продукції, по кожному цеху (структурному підрозділу). Облік витрат дає цю інформацію, допомагає контролювати витрати, встановлюючи критерії ефективності виробництва

та визначати ціну, що забезпечить підприємству оптимальний рівень рентабельності. Оскільки в Україні відсутні єдині стандарти управлінського обліку витрат і собівартості, а також тривають суперечки щодо доцільності виділення управлінського обліку в самостійну ланку обліково-аналітичного процесу, то питання формування і розподілу витрат підприємства буде залишатися актуальним.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, зі змінами.
3. *Бутенець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевські Л. В.* Бухгалтерський управлінський облік: Підручник. За ред. проф. Ф. Ф. Бутенця; 2-е вид., перероб. і доп. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 480 с.
4. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / За ред. проф., д-ра екон.наук В. В. Сопка та О. В. Бойка. — К.: Фенікс, 2001. — 486 с.
5. Управление затратами на предприятии: Учебник / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев и др.; Под общ.ред. Г. А. Краюхина. — СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. — 277 с.

**Т. С. Іванова**, старший викладач,  
НАДПС України

## **ДИСЦИПЛІНА «ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ І ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ» В ПІДГОТОВЦІ КВАЛІФІКОВАНИХ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ І АУДИТУ**

Сьогодні ми живемо у період розвитку суспільства, коли неможливо уявити собі робоче місце співробітників багатьох професій без застосування інформаційних систем і технологій, де основним компонентом є комп'ютер. Керівники підприємств, організацій, відомств, а також їх нижчих ланок управління розуміють, що ефективне застосування інформаційних систем — це шлях до успіху в будь-якій сфері діяльності, що досягається завдяки оперативному отриманню якісної інформації, більш точному прогнозу і сприяє своєчасному прийняттю управлінських рішень та запобіганню можливих помилок в управлінні.

В основі сучасного управління значне місце належить інформаційним системам і технологіям для ведення бухгалтерського обліку. Це пояснюється тим, що метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, як зазначено у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4], є надання